



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50/  
Recurso nº : 136.975/  
Matéria : CSLL - Ex(s): 1998, 2000 a 2002/  
Recorrente : PREVINORTE - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 15 de abril de 2004  
Acórdão nº : 103-21.591/

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos e contribuições enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - CSLL - Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01/03/1994, e da Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/1996, o legislador, exercendo o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades fechadas de previdência complementar, são contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - BASE DE CÁLCULO DA CSLL - A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das entidades fechadas de previdência complementar é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período.

Negado provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PREVINORTE - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1997, vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero (Relatora) e Cândido Rodrigues Neuber, e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

136.975\*MSR\*06/07/04

22 JUL 2004



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

Recurso nº :136.975  
Recorrente : PREVINORTE - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

RELATÓRIO

Trata o presente de exigência fiscal formalizada através de Auto de Infração de fls. 09 a 23, lavrado contra a interessada retro mencionada, relativo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nos anos-calendário 1997, 1999, 2000 e 2001, no montante de R\$ 8.460.903,23, acrescido de juros de mora e multa de ofício calculados até a data do lançamento..

A acusação fiscal descrita no corpo do Auto de Infração aponta apuração incorreta e falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A autuada inconformada com o lançamento apresentou impugnação de fls. 738 a 755, alegando as suas razões de defesa, a seguir resumidas:

Que por determinação legal, ela está proibida de auferir lucros.

Que os superávits eventualmente apurados não são distribuídos a seus participantes ou patrocinadores, sendo que o art 20 da Lei Complementar nº 109/01 determina o destino a ser dado a eles.

Que a base da CSLL, prevista na Constituição Federal e na Lei 7.689/88, é o lucro real apurado com observância da legislação comercial, ao passo que as EFPC têm peculiar sistema contábil instituído pela Secretaria de Previdência Complementar, onde a preocupação primordial é manter o equilíbrio financeiro do fundo, não tendo, assim, nenhuma capacidade contributiva; não existe legislação que determine a incidência da CSLL sobre os superávits das entidades sem fins lucrativos;

Trata a hipótese de não-incidência tributária em relação às EFPC;

*Handwritten signatures and initials*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

Que a Lei Complementar nº 109/01, hierarquicamente superior à Lei 7.689/88, determinou no art 69 que sobre as reservas das EFPC não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza., exceto imposto de renda.

Que a inclusão das entidades fechadas de previdência privada no rol do § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, onde as demais figurantes são empresas ou entidades com fins lucrativos, é fruto de um brutal equívoco que fere a coerência e harmonia legislativa, ressaltando que jamais as EFPC poderiam se equiparar às instituições financeiras como referido no Auto de Infração, até porque estão expressamente proibidas a agir como tanto, consoante determinação do Conselho Monetário Nacional, na Resolução nº 2.829/2001.

Diante disso, e considerando que o próprio Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgados proferidos por suas 1ª e 7ª Câmaras, entendeu que as entidades fechadas de previdência privada não são passíveis de tributação pela CSLL, requer que seja dado provimento à impugnação, para julgar improcedente o Auto de Infração nº 0110100/00327/02.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF, apreciou a defesa interposta pela impugnante e decidiu através do Acórdão de nº 6.342, de 12 de junho de 2003, assim ementado:

**Assunto:** *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

**Ano-calendário:** *1997, 1999, 2000, 2001*

**Ementa:** *Entidades Fechada De Previdência Privada.*

*Com o advento da emenda constitucional de Revisão nº 1, de 01/03/1994, e da emenda constitucional nº 10, de 04/03/1996, o legislador exercendo o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades abertas e fechadas de previdência privada, são contribuintes da contribuição social sobre o lucro - CSLL.*

**Ementa Base de Cálculo da Csl.**

*A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (CSLL) das entidades fechadas de previdência privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*Falta de Recolhimento*

*Constatada a falta de recolhimento da contribuição, é correto o lançamento de ofício para exigência do crédito tributário apurado a partir dos registros contábeis da contribuinte, mediante auto de infração, lavrado nos estritos termos da legislação vigente, em consonância com o entendimento expresso em atos da Secretaria da Receita Federal.*

*Lançamento Procedente*

Às fls. 837 a 854 a contribuinte interpôs recurso a este Conselho de Contribuintes, com as mesmas alegações apresentadas na fase impugnatória.

Consta Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO, Relatora:

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, por isto deve ser conhecido.

O litígio está centrado no lançamento de ofício da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, devido pela contribuinte Entidade Fechada de Previdência Privada.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DF, através do Acórdão de nº 6.342, de 12 de junho de 2003, decidiu pela manutenção da exigência fiscal.

Os fundamentos da decisão recorrida amparam-se em ato expedido pela Administração Tributária, que já se pronunciou exaustivamente sobre a matéria objeto do litígio, que ora se aprecia, a seguir transcrito em sua integralidade:

" Quanto à contribuição CSLL das entidades fechadas de previdência privada, vale consignar que a Coordenação Geral de Tributação, órgão máximo no âmbito da SRF, com competência para interpretar a legislação tributária, enfrentou exaustivamente a matéria, quando da solução de consulta interposta pelo Sindicato Nacional das Entidades Fechadas Previdência Privada (proc.n.º 10166.017376/2001-11), concluiu que a *base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPPs é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

Predita conclusão foi dada sob os seguintes argumentos, que peço vênha para transcrevê-la e adotá-la como fundamentos no presente voto.

"Nos termos dos arts. 4º e 5º da Lei nº 6.435, 15 de julho de 1977, que dispôs sobre as entidades de previdência privada e deu outras providências, as entidades de previdência privada fechadas deviam ser constituídas sob a forma de sociedades civis ou fundações, sem fins lucrativos.

A incidência da contribuição social no âmbito da sociedade foi regulada constitucionalmente. Assim nossa Constituição Federal dispôs:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (grifo nosso):*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a)...*

*(...)*

*c) o lucro;*

*§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*

Em consonância com o disposto na Constituição, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituiu a CSLL, determinando em seu art. 4º que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. Assim, excetuando as entidades beneficentes de assistência social, imunes de CSLL, a incidência alcançou todas as empresas e entidades, inclusive as entidades de previdência privada abertas e fechadas, de fins lucrativos ou não.

Nesse mesmo sentido a Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988, subitem 6.1, dispõe que a contribuição social não será devida pelas entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências constantes do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

Tendo em vista que todas as pessoas jurídicas seriam contribuintes de CSLL, em um primeiro momento a SRF entendeu estarem as entidades sem fins lucrativos, dentre elas as EFPP, sujeitas à incidência dessa contribuição, manifestando-se expressamente sobre a base de cálculo a ser observada por tais entidades na pergunta nº 536 do Perguntas e Respostas - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - 1990, qual seja, o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período base.

Contudo, em razão da polêmica levantada no âmbito das entidades sem fins lucrativos, que alegavam não serem contribuintes de CSLL, tendo em vista que ela, como seu próprio nome expõe, incidiria sobre o lucro, é que em 30 de novembro de 1990, foi editado o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17 expedindo o entendimento de tratar-se, na hipótese, de não-incidência, assim dispondo: DECLARA em caráter normativo às Superintendências da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicato.

Tal situação disposta pelo referido Ato Declaratório, em relação às EFPP, por se tratar de ato interpretativo, retroagiu seus efeitos "ab ovo" até o início da incidência da CSLL, que ocorreu a partir da noventena cujo início de contagem ocorreu em 15 de dezembro de 1988, e perdurou até o advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual afastou quaisquer dúvidas acerca da incidência de CSLL sobre as EFPP, em seu artigo 23, a seguir transcrito:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

**1º No caso das Instituições citadas no § 1º do art. 22 desta lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).**

**2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.(grifo nosso)**

As entidades citadas no §1º do art. 22 da citada lei são as seguintes:  
*No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo. (grifo nosso)*

A partir de 1º- de janeiro de 1998, quando entrou em vigor a Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, foi introduzida no sistema jurídico a isenção da CSLL, para as EFPP, entre outras entidades, nos moldes dispostos nos artigos 12 e 15, *in verbis*:

*Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

*§1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.*

*Art. 12. ...*

*(...)*

*§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
  - b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
  - c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
  - e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- (...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação da Lei n.º 9.718, de 27.11.98)

Com o advento do art. 7º da Lei nº9.732, de 11 de dezembro de 1998, ficou cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção de contribuições para a seguridade social em desconformidade com as condições nela especificadas, conforme a seguir:

*Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.*

*Por sua vez o art. 55 da referida Lei n.º 8.212, de 1991, reza que:*

*Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:*

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (nova redação da Lei nº9.732, de 1998);*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

*§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar (parágrafo introduzido pela Lei nº 9.732, de 1998).*

*§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo (parágrafo introduzido pela Lei nº 9.732, de 1998).*

*§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento (parágrafo introduzido pela Lei nº 9.732, de 1998).(NR)*

Entretanto, mesmo com a edição da Lei nº 9.732, de 1998, ainda perdura, em nosso ordenamento jurídico hodierno, a imunidade em relação às contribuições sociais da entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos de lei. Deflui da eficácia e convivência das duas normas que, a partir de 1º de abril de 1999, todas as entidades não enquadradas como beneficentes de assistência social, ainda que atendam cumulativamente aos requisitos descritos acima, ficaram sujeitas a incidência da CSLL.

Em relação às EFPP, é preciso que se esclareça que elas não são isentas da CSLL, pois não são consideradas beneficentes de assistência social, que, como visto, só gozam de isenção de contribuições, se atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse sentido, vejamos o conteúdo do art. 2º do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, que a regulamentou e estabelece o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

*Art. 2º Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:*

*I - proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;*

*II - amparar crianças e adolescentes carentes;*

*III - proteger ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;*

*IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;*

*V - promover a integração ao mercado de trabalho.*

Nenhuma das atividades relacionadas no dispositivo acima transcrito é praticada pelas EFPP, portanto elas são de fato contribuintes da CSLL.

Pacificado que essas EFPP são contribuintes, de acordo com o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, as alíquotas de CSLL a elas aplicáveis são as seguintes, conforme transcrito abaixo:

*Art. 204. As contribuições a cargo da empresa, provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à seguridade social, além do disposto nos arts. 201 e 202, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*(...)*

*§ 2º Para as instituições de que trata o § 6º do art. 201 a alíquota de contribuição prevista no inciso II do caput é de:*

*I - quinze por cento, até 31 de março de 1992, quando essas instituições foram excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991;*

*II - vinte e três por cento, de 1º de abril de 1992 até 31 de dezembro de 1995; e*

*III - dezoito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1996.*

Destaque-se que o § 6º do art. 201 do mesmo decreto inclui, dentre as instituições nele mencionadas, as entidades fechadas de previdência privada, conforme visto a seguir:

*Art. 201...(...)*

*§6º No caso de banco comercial, banco de investimento, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, inclusive*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

*associação de poupança e empréstimo, sociedade corretora, distribuidora de títulos e valores mobiliários, inclusive bolsa de mercadorias e de valores, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agente autônomo de seguros privados e de crédito e entidade de previdência privada, aberta e fechada, além das contribuições referidas nos incisos I e II do caput e nos arts. 202 e 204, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e II do caput.(grifo nosso).*

Considerando-se não haver mais nenhuma dúvida em relação à situação de contribuintes não isentos de CSLL, por parte das instituições de previdência fechadas aqui em análise, resta, portanto, identificar a base de cálculo da CSLL a elas aplicável, tendo-se em mente que, a teor do art. 97, IV, do CTN, somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de tributos. Dessa forma, cumpre verificar a base de cálculo da CSLL estabelecida na Lei nº7.689, de 1988, que dispõe, verbis:

*Art. 2ª A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda."*

Antes de abordar as questões centrais em termos de base de cálculo, é preciso que se reitere, a completa inocuidade das alegações freqüentemente presentes nas lides de nosso mundo jurídico, que propugnam pela isenção de CSLL das instituições sem fins lucrativos, com base na falta de apuração de lucro por parte dessas instituições. Tal inocuidade resta demonstrada de plano ao se observar que o art. 2ª da Lei nº7.689, de 1988, é claro ao estabelecer a base de cálculo com base no resultado do exercício, nada mencionando sobre apuração ou finalidade de lucro por parte dos contribuintes.

Deve-se atentar para o fato de que as entidades de previdência privada fechadas adotam sistema contábil próprio, mais precisamente uma planificação contábil padrão, aprovada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998. Por essa planificação contábil, os programas desenvolvidos por essas entidades dividem-se em previdencial, assistencial, administrativo e de investimentos. O importante em termos de apuração do resultado, é que a Portaria MPAS nº 4.858, de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

1998, estabelece, em seu ANEXO C, item "3", a Demonstração do Resultado do Exercício, a qual abrange os quatro programas por elas desenvolvidos.

Neste comenos, é importante estabelecer um paralelo, em termos de base de cálculo, entre os contribuintes de imposto de renda e CSLL e os contribuintes isentos de imposto de renda, porém contribuintes de CSLL.

Para os primeiros, é cediço que a apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL tem por referência inicial o resultado contábil líquido do exercício, apurado com base na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que é ajustado para fins da incidência do imposto de renda e da CSLL. Ocorre que de acordo com o art. 5º da Lei nº 6.435, de 1977 e com o §1º do art. 31 da Lei Complementar nº109, de 29 de maio de 2001, as EFPP devem ser organizadas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos. Portanto, a elas não se pode aplicar a planificação contábil própria das sociedades comerciais.

Assim, para que se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e legislação fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração do resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável às EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições.

Corrobora ainda o entendimento anterior o art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, que estatui claramente que as EFPP estão sujeitas à contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, como segue:

*Art. 23. As entidades fechadas deverão manter atualizada sua contabilidade, de acordo com as instruções do órgão regulador e*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*fiscalizador, consolidando a posição dos planos de benefícios que administram e executam, bem como submetendo suas contas a auditores independentes.*

*Parágrafo único. Ao final de cada exercício serão elaboradas as demonstrações contábeis e atuariais consolidadas, sem prejuízo dos controles por plano de benefícios.*

O entendimento expendido nos itens anteriores aponta no sentido de que a demonstração da base de cálculo (Apuração com base no resultado trimestral), deve levar em consideração a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, e ao contrário, propõe planilha alternativa.

Neste ponto, deve-se ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, aqui adotado desde já para a aferição da base de cálculo da CSLL, deve ser atualizada, no que couber, de acordo com a Lei Complementar nº109, de 2001.

O critério adotado pelo plano de contas citado coaduna-se com o disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe, verbis:

*Art. 13º. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

Deflui disso que, na Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituição de provisões, no programa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

previdencial, serão apenas as provisões técnicas das companhias de seguro e capitalização e das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES, no programa previdencial, são apenas as RESERVAS MATEMÁTICAS e a RESERVA DE CONTINGÊNCIA, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar à incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões à base de cálculo previstas na legislação da CSLL.

São aqui consideradas técnicas as reservas matemáticas e de contingência. A primeira, necessária para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefícios, e a segunda, constituída na forma do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992 e da Lei Complementar n.º 109, de 2001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº4.858, de 1998, a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992. (Destaque não original)

Em relação à possibilidade das EFPPs apurarem a base de cálculo da CSLL pela estimativa mensal (lucro real), deve-se admiti-la, inclusive se consultadas as instruções constantes do manual da DIPJ/2000, FICHA 18/B. Quanto à base de cálculo, será ela informada pelo disposto nos arts 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com alterações da Lei nº9.065, de 1995, art. 20 da Lei nº9.249, de 1995, e arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e portanto composta pela aplicação da alíquota de doze por cento sobre as contribuições (das patrocinadoras e dos participantes) adicionadas aos demais ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos em aplicações de renda variável e os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº :10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

valores, de mercadorias e de futuros no mercado de balcão. É importante não olvidar que as EFPPs que optem pela estimativa mensal estão sujeitas ao ajuste anual de CSLL, em 31 de dezembro do ano-calendário, com base no resultado do período ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da Contribuição.

A base de cálculo da CSLL das EFPPs poderá ser compensada com o valor correspondente à base de cálculo negativa de CSLL, apurada em períodos anteriores, observado o limite de 30% (trinta por cento) do valor do resultado ajustado, quando a pessoa jurídica apurar a CSLL trimestralmente ou por ocasião do ajuste anual."

Ademais, a Portaria do Ministro da Fazenda nº 609, de 27/07/79, estabelece o seguinte:

*I - A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos por suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.*

*II - Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor sua alteração ao Secretário da Receita Federal.*

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento a ele dado pelo Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada Inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Aliás, esse é o entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE/nº 948/98 de 02/07/98) acerca da disposição contida no Decreto nº 2.346, de 10/10/97.

Desse modo, como se verifica no auto de infração e nos demonstrativos de apuração da base de cálculo da contribuição social (CSLL) questionada (docs. de fls. 11 a 17 e 24 a 45), não resta dúvida que os Auditores Fiscais autuantes seguiram rigorosamente as disposições contidas na legislação que rege a matéria,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

especialmente os procedimentos contidos no ANEXO C, item "3" da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998.

Frise-se que na ocasião da apuração da contribuição social exigida no auto de infração, os Auditores Fiscais autuantes compensaram inclusive base de cálculo negativa de períodos anteriores no limite de 30% do lucro ajustado previsto no art. 58 da Lei n.º 8.981/95, apurado com base na Portaria MPAS n.º 4.858/98, acima mencionada.

No que diz respeito ao argumento de que Medida Provisória n.º 16, de 27 de dezembro de 2001, isentou as EFPPs de recolher a contribuição social sobre o lucro não resta dúvidas; todavia, conforme interpretação literal do art. 5º da referida MP, a isenção só se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002, enquanto a contribuição social cobrada no auto de infração se refere a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1997 a 2001, não alcançados, portanto, pelo dispositivo anteriormente mencionado.

Com efeito, como a atividade fiscal do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional prevista no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, deverá autoridade administrativa cumprir rigorosamente o que tiver sido determinado nos atos legais e normativos vigentes, não lhe sendo permitindo a utilização de discricionariedade, nem mesmo diante de opiniões de Ilustres tributaristas.

**Das decisões judiciais.**

Sobre esse assunto, o Decreto 73.529/74 trata da matéria nos seguintes termos:

*Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida, para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.*

*Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº :10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.*

*Art. 3º. - A orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República somente será suscetível da revisão mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República*

**Dos acórdãos do 1º CC.**

A respeito dos acórdãos do 1º CC trazidos à colação pela impugnante, vale consignar que, consoante o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos singulares de jurisdição administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, tampouco vinculam a administração, pois inexistente lei que lhes confira a efetividade de caráter normativo.

**Conclusão.**

Nos termos do artigo 7º. da Portaria MF nº258, de 04/08/2001, o julgador administrativo deve observar o entendimento constante dos atos da Secretaria da Receita Federal, donde se conclui que na exação fiscal não se configurou qualquer irregularidade ou equívoco, pois a infração foi claramente descrita e capitulada na legislação vigente, pelo que o lançamento de ofício procede na sua totalidade, de maneira que os fatos argüidos na peça impugnatória não justificam o descumprimento da obrigação tributária objeto do lançamento da contribuição social sobre o lucro, formalizado no auto de infração."

Irrepreensível, portanto, a decisão recorrida que deve ser mantida.

Assim, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pela interessada.

Sala das Sessões-DF., em 15 de abril de 2004

  
NADJA RODRIGUES ROMERO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSE PERCÍNIO DA SILVA - Relator-Designado

Sinto-me no dever funcional de apresentar questionamento preliminar de decadência relativa ao ano-calendário 1997, pelas razões adiante expostas.

Trata-se de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação, no § 4º do art. 150. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

*"Art. 150 ...*

*(...)*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50

Acórdão nº : 103-21.591

inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, porque não são matérias objeto deste processo.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, ao rigor do inciso V do art. 149, abaixo:

*"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*(...)"*

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Alinho-me a esses últimos, os que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

*“Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.*

*Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada.”*

<sup>1</sup>“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA”, Dialética e Ictet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.  
136.975\*MSR\*06/07/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

José Antonio Minatel<sup>2</sup>, quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

*“O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrario sensu, não homologado o que não está pago.*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”, na linguagem do próprio CTN.”*

Convém lembrar que o termo “lançamento” conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier<sup>3</sup>, ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um “lançamento praticado por particular”, o que, no meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

*“Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à “homologação do lançamento”. Assim fazendo, entrou em contradição com o “caput” do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por*

<sup>2</sup> Voto integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.

<sup>3</sup> “DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO”, Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.  
136.975\*MSR\*06/07/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142.”*

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de “lançamento”) que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecedente o lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

tributário e o pagamento, ao contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

No tocante à CSLL, não parece haver controvérsia quanto à sua natureza tributária e sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere a autuação autoriza enquadrá-la na modalidade do art. 150 - lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91, abaixo, in verbis:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei."*

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

*"Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*(...)"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

De fato, como visto, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 — é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>:

*“O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa.”*

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos...” (§ 4º do art. 150), não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, “b” da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro<sup>5</sup>:

<sup>4</sup> “CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO”, 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.

<sup>5</sup> “DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, 3ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003486/2003-50  
Acórdão nº : 103-21.591

*“Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal.”*

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído” (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, considerando-se que a supremacia das normas constitucionais obriga o aplicador da lei a obedecê-las preferencialmente às normas de hierarquia inferior, concluo que também é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, o prazo decadencial ao qual está submetido o Fisco quanto ao lançamento das contribuições sociais.

Portanto, o lançamento tributário para exigência de CSLL, referente a fatos geradores de 1997, já se encontrava alcançado pela decadência quando da sua realização, em 2003.

Considero desnecessário analisar as questões de mérito, uma vez que as conclusões da ilustre relatora foram unanimemente aprovadas pelos integrantes desta Câmara.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004

ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA